



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

MAYRA LACERDA GOMES

ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À UNIÃO:
O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NA FISCALIZAÇÃO DO CONTRATO DE
GESTÃO

Brasília, DF
2018

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decana de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pós-graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador do Programa Pós-graduação em Ciências Contábeis

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

MAYRA LACERDA GOMES

ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À UNIÃO:
O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NA FISCALIZAÇÃO DO CONTRATO DE
GESTÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de Brasília como requisito à
conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Auditoria e Controles Públicos

Brasília, DF
2018

GOMES, Mayra

Organizações Sociais Vinculadas a União: O papel do Tribunal de Contas na Fiscalização do Contrato de Gestão – Mayra Lacerda Gomes –Brasília, 2018.

Orientador(a): Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 2º Semestre letivo de 2018.

Bibliografia.

1. Organização Social 2. Tribunal de Contas da União 3. Contrato de Gestão
I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Título.

CDD –

MAYRA LACERDA GOMES

ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À UNIÃO:
O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NA FISCALIZAÇÃO DO CONTRATO DE
GESTÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
submetido ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de Brasília como requisito à
conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte
comissão examinadora:

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Profª. Dra. Rosane Maria Pio da Silva
Examinadora
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, Novembro (2018)

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por ter me guiado e sustentado até aqui.

À minha avó, Maria do Rosário, por sempre pedir a Deus por mim em suas orações.

Aos meus pais, Eleusa Maria e José Florêncio, por sempre terem me incentivado para que eu alcançasse meus objetivos, transformasse sonhos em projetos e por terem me ensinado o valor de conseguir tudo por meio do meu esforço.

Ao meu irmão, Filipe Lacerda, por todo apoio, conselho e incentivo na elaboração deste trabalho. E, principalmente, por estar sempre ao meu lado e ser minha maior inspiração de vida.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília por terem compartilhado um pouco de si durante cada aula dada.

Em especial, ao meu Professor Orientador Abimael Costa, por todo apoio, paciência e colaboração e por ter compartilhado todo seu conhecimento e experiência.

À Aline de Almeida, ao Cláudio Martins, à Gabriela Colen e à Nathália Silva por terem caminhado comigo durante a graduação, por terem se transformado em amigos de vida e tornado minha vida acadêmica mais divertida e inesquecível.

A todos os meus amigos e familiares, por todos os momentos compartilhados e por terem me incentivado durante a realização deste trabalho, aguentando minhas angústias e me apoiando durante os dias difíceis.

Ao Matheus Bismarque, por todo amor, incentivo e paciência nos momentos de estresse.

A realização deste projeto não seria possível sem a participação ímpar de cada um. Muito obrigada!

“Seja a mudança que você quer ver no mundo”

Mahatma Gandhi

RESUMO

As Organizações Sociais (OSs) foram criadas após a Reforma do Estado com o objetivo de desenvolver uma administração mais eficaz, na qual o Poder Público celebra parcerias por meio de um contrato de gestão para descentralizar serviços não exclusivos do Estado e concentrar-se no fomento, fiscalização, controle e supervisão desses serviços. Esta pesquisa teve como objetivo analisar a fundamentação da atuação do controle exercido pelo Tribunal de Contas da União na fiscalização das Organizações Sociais. A metodologia utilizada foi a pesquisa documental de acórdãos e normativos do TCU, com o uso do software Nvivo na análise, além do desenvolvimento de um fluxo de processos sobre as etapas de fiscalização. Foram analisados os argumentos do TCU quanto à sustentação que o garante a fiscalização, o controle e a supervisão dos contratos de gestão. Além disso, foi desenvolvido um fluxograma que demonstra o processo de contas das Organizações Sociais. Foi constatado que o TCU tem concentrado sua atuação, no que tange aos contratos de gestão, no controle de resultados por meio de metas e indicadores de desempenho estipulados. Esse resultado demonstra que o TCU se adaptou ao modelo específico das Organizações Sociais para sistematizar sua atuação para a singularidade desse tipo de entidade.

Palavras-chave: Organizações Sociais; Tribunal de Contas da União; Contratos de Gestão; Controle Externo.

ABSTRACT

The Social Organizations (OSs) were created after the State Reform aiming to develop an administration more effective, in which one the State signs partnerships through management contracts to decentralize non-exclusive services to the State and concentrates itself in the promotion, auditing, control and supervision in these services. This research had the goal of analyzing the theoretical foundation of the Brazilian Federal Court of Accounts' (TCU) external control about the auditing in the OSs. The used methodology was the documental research of judgments and normatives, using the software Nvivo to analyze dates, beyond development a processes flow about the auditing stages. It was analyzed arguments of the TCU about the sustentation that assure the auditing, the control and the supervision of the management contracts. Besides, it was developed a flow chart that makes a demonstration of the Social Organizations' accounting process. It was verified that TCU concentrates his performance about the management contracts in the results control with goals and performance indicators stipulated. These results demonstrate that TCU adapted itself to de specific model of Social Organizations to codify his performance to the singularity of this kind of the entity.

Keywords: Social Organization; Brazilian Federal Court of Accounts; Management Contracts; External Control.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma das Secretarias do Tribunal de Contas da União.....	34
Figura 2 - Processo de Prestação de Contas pelas Organizações Sociais.....	42
Figura 3 - Processo de Contas pelo Tribunal de Contas da União	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Relação de Organizações Sociais com contrato de Gestão com a União.....	24
Quadro 2 – Preceitos legais para elaboração do Contrato de Gestão	25
Quadro 3 - Atribuições do TCU	28
Quadro 4 - Fiscalização, Controle e Supervisão das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas	31
Quadro 5 - Fiscalização das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas	36
Quadro 6 - Controle das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas	37
Quadro 7 - Supervisão das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas	39

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	13
1.1.	Problema da Pesquisa.....	14
1.2.	Objetivo Geral e Objetivos Específicos	15
1.3.	Justificativa da Pesquisa	15
1.4.	Estrutura da Pesquisa	16
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1.	Controle Governamental	17
2.2.	As Organizações Sociais no Governo Federal.....	20
2.3.	A Fiscalização do Contrato de Gestão	24
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	30
4.	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	33
4.1.	Organização do Tribunal de Contas da União.....	33
4.2.	Fundamentos da Fiscalização nas Organizações Sociais	35
4.3.	A Fiscalização pelo Tribunal de Contas.....	41
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
	REFERÊNCIAS	49
	APÊNDICE(S)	54

1. INTRODUÇÃO

Nos anos 1980, o Brasil enfrentara grave crise econômica que causou descontrole fiscal, redução nas taxas de crescimento econômico, aumento do desemprego e alta inflação. Para Reis (2014), tratava-se de uma crise de governança e governabilidade na qual o Estado perdeu a capacidade de promover a harmonia do sistema econômico e não conseguia dar respostas aos agentes. Segundo Bresser Pereira (2005), citado por Reis (2014), diante dessa crise vivida e da falta de eficiência para atender demandas do mundo globalizado, juntamente com o desgaste do modelo de administração burocrática, fez-se necessário a redefinição do papel do Estado e do seu grau de interferência no campo econômico.

Neste cenário de dificuldade econômica e política, o então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, determinou a criação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995) com o intuito de transformar a administração pública burocrática em uma administração pública de caráter mais gerencial, voltada para o controle de resultados e descentralizada para chegar ao cidadão de forma mais eficiente.

Como alternativa para atender às demandas da sociedade, surgem as entidades pertencentes ao terceiro setor, que é um conceito compreendido entre o primeiro e o segundo setor. As entidades pertencentes a este terceiro setor visam o interesse coletivo (mas não fazem parte do primeiro setor – o Estado) e, apesar de não objetivarem o lucro, são de natureza privada (mas não fazem parte do segundo setor – o mercado).

Desta forma, surge a figura das Organizações Sociais, que têm como objetivo, segundo Bresser Pereira (1995), permitir a descentralização de atividades no setor de prestação de serviços não exclusivos do Estado, permitindo que essas atividades sejam ofertadas com maior eficiência para atender melhor às demandas sociais. Para tanto, com o intuito de legislar a respeito dos detalhes da qualificação, estrutura e fiscalização das OS, em 15 de maio de 1998 foi sancionada a Lei nº 9.637, a Lei das OS.

Para formação de vínculo com o Poder Público, a entidade qualificada como OS celebra um contrato de gestão o qual, segundo Barchet (2016), corresponde a uma espécie de contrato administrativo e permite que a organização tenha direito a dotações orçamentárias. Segundo a Lei 9.637/98 o contrato de gestão é o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade

qualificada como OS, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas à sua área de atuação.

Por terem direito de receber dotações orçamentárias na realização de suas atividades, as OS também têm o dever de prestar contas de suas atividades aos órgãos fiscalizadores do Estado. No presente trabalho, o foco será a prestação de contas para o Tribunal de Contas da União.

1.1. Problema da Pesquisa

Segundo Niyama (2013), o termo terceiro setor tem sido utilizado em oposição ao conceito de primeiro e segundo setor, cujas atividades compreendem o setor público e a iniciativa privada. O terceiro setor compreende as entidades paraestatais, as quais são pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas sem finalidade lucrativa para prestar atividades de interesse público.

Por atuar em prol da coletividade, as entidades paraestatais firmam vínculos de cooperação com o setor público e são incentivadas por meio de diversas modalidades de fomento para realizar suas atividades. As Organizações Sociais, objetos deste estudo, estão incluídas nesse rol de entidades paraestatais e celebram contrato de gestão para atuar em serviços sociais não privativos do Estado.

Segundo a Constituição Federal de 1988, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quando à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A Carta Magna dispõe, ainda, em seu artigo 71, que o controle externo, cuja competência foi atribuída ao Congresso Nacional, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União.

Nesse sentido, conforme exposto na Constituição Federal, as Organizações Sociais, por receberem dinheiro, bens e valores públicos, devem se submeter a fiscalização por parte da Administração Pública. Desse modo, a questão que norteia esse estudo é: qual é o escopo de atuação do controle externo em relação às OSs?

1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos

O presente estudo tem como objetivo geral analisar a fundamentação da atuação do controle exercido pelo Tribunal de Contas da União na fiscalização das Organizações Sociais. Para alcançar tal objetivo, utilizaremos dos seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever os argumentos do TCU e STF a respeito da fiscalização dos contratos de gestão das OSs; e
- b) Desenvolver um fluxo sobre a fiscalização do TCU em relação as OSs.

1.3. Justificativa da Pesquisa

Segundo nossa Carta Magna, toda pessoa física e jurídica, pública ou privada, deve prestar contas se utilizar, arrecadar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos.

Todavia, em 2007 o TCU emitiu Instrução Normativa estabelecendo que as OSs não estariam mais obrigadas a apresentar suas prestações de contas anuais à Corte de Contas, pois o Tribunal deveria fiscalizar os órgãos supervisores e caberia a estes supervisionar as OSs. Frente a isso, o STF votou, em 2015, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) na qual decidiu que as OSs devem ser fiscalizadas pelo TCU por receberem recursos direto do orçamento.

Desse modo, essa pesquisa se justifica, principalmente, pelo investimento público em entidades de Direito Privado em áreas de grande interesse social como ensino, cultura e saúde. O sucesso da parceria entre setor público e terceiro setor depende do bom acompanhamento dos contratos de gestão e no bom cumprimento das metas pactuadas.

Por isso, é de suma importância que o Poder Público mantenha medidas fiscalizatórias nessas entidades para garantir que a soma desses recursos investidos, que tem aumentado nos últimos anos, esteja refletindo em reais melhoras no fornecimento dos serviços à comunidade.

1.4. Estrutura da Pesquisa

Este trabalho foi elaborado com o intuito de aprofundar o estudo quanto às Organizações Sociais e sobre o controle externo realizado nessas entidades por meio do Tribunal de Contas da União.

Na introdução desta pesquisa foi dado um contexto geral sobre as Organizações Sociais e uma breve introdução do porquê essas entidades devem ser fiscalizadas pelo Poder Público, bem como a relevância da pesquisa e objetivos a serem alcançados.

O referencial teórico aborda especificidades do tema pesquisado, por meio de contextos históricos e conceitos relevantes em relação ao controle governamental, às Organizações Sociais e à fiscalização realizada nos contratos de gestão celebrados.

A metodologia utilizada foi a pesquisa documental, baseada nas técnicas de Bardin, de acórdãos e normativos internos do TCU e uma ADI do STF para alcançar os objetivos traçados para esta pesquisa. A análise dos dados traz a reflexão sobre os resultados encontrados nesses normativos que respondem à pergunta chave da pesquisa, além da elaboração de um fluxograma para esclarecimento dos resultados encontrados nos normativos internos do Tribunal.

Por fim, as considerações finais são uma exposição dos resultados da pesquisa, descrição das limitações encontradas, as contribuições da pesquisa realizada e sugestão para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Controle Governamental

Controle, no dicionário Houaiss, significa monitoração, fiscalização ou exame minucioso, que obedece a determinadas expectativas, normas ou convenções. Ainda, de acordo com o dicionário Priberam, entende-se controle como o “ato de dirigir um serviço orientando-o do modo mais conveniente”.

Segundo Neto (2002), expressões como “transparência” ou “*accountability*”, frequentemente debatidas, revelam a crescente preocupação da sociedade quanto aos controles estabelecidos para monitoramento do bem público.

Quanto ao âmbito público, o controle pode ser estudado por diferentes ângulos e depende do foco que se tenha. O controle pode ser quanto à conduta do gestor, quanto aos resultados obtidos, quanto ao gasto para realização da política pública.

Hely Lopes de Meirelles (2016) conceitua o controle, no âmbito da administração pública, como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

A administração, nas palavras de Meirelles (2016), deve atuar com legitimidade, segundo as normas pertinentes a cada ato, de acordo com a finalidade e o interesse coletivo em sua realização. Para tanto, a própria administração fixou competência a seus órgãos e agentes, estabelecendo tipos e formas de controle para a atuação de toda a administração, em defesa da própria administração e dos direitos dos administrados.

Há diversas abordagens para se estudar as formas de controle, como, por exemplo, em relação ao momento de atuação do controle, que pode ser prévio, concomitante ou subsequente. A abordagem deste trabalho compreende a origem do controle: controle interno, controle externo e controle social.

A primeira instância, o controle interno, é anterior à observância das leis e normas gerais. É mais específico e próprio do que a conformidade com atos externos. A entidade institui procedimentos para alcançar seus objetivos (SILVA, 2009). Barchet (2016) conceitua controle interno como aquele que um Poder exerce sobre os atos praticados em seu próprio âmbito. É o controle realizado na intimidade de um mesmo Poder, ainda que envolva órgãos ou entidades

distintas.

O “*Internal Control – Integrated Framework*”, documento elaborado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), define o controle interno como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos com referência na eficácia e eficiência nas operações, confiabilidade das demonstrações financeiras e conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Segundo Aguiar (2011), o controle interno possui duas atribuições importantes: servir como órgão de assessoramento da autoridade administrativa e criar condições indispensáveis à eficácia do controle externo.

Corroborando com o conceito de se criar condições para o controle externo, a CF/88 declara, no art. 74, inciso IV, que os três poderes manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Em seguida, no parágrafo primeiro, afirma que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao TCU, sob pena de responsabilidade solidária”.

Assim, seguindo essa linha de raciocínio, a segunda instância apresentada é o controle externo. Segundo Silva e Andrade (2011), o Controle Externo é o que se realiza por um Poder ou órgão distinto daquele responsável pelo ato controlado e visa a comprovar, da forma mais ampla possível, a probidade administrativa, a regularidade da guarda e de emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, a fiel execução do orçamento e a consonância com leis, planos e programas.

A Constituição Federal deixa expreso o entendimento de que o controle externo será exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Barchet (2016) nos recorda que, apesar desse “auxílio” citado pela CF, devemos vislumbrar o TCU como um órgão independente, que exerce suas atribuições com

independência funcional, sendo seus atos e decisões insuscetíveis de alteração pelo Congresso Nacional.

Também é função do controle externo interagir com o controle interno. Ferreira (2009) corrobora com essa afirmação, pois acredita que o controle externo trabalha sob a perspectiva dos riscos de auditoria, avaliando o funcionamento do controle interno, a suscetibilidade do mau uso de recursos, as deficiências no alcance dos objetivos quanto à ética, economia, eficiência e eficácia.

Por fim, o controle social, terceira forma de controle. Este, segundo Pessoa e Silva (2012), possui no cidadão seu ator principal e está consagrado constitucionalmente.

Oliveira (2009) acredita que o controle social é um instrumento democrático decorrente do princípio da soberania popular, o qual garante aos cidadãos o direito de fiscalizar as atividades da administração pública de forma individual, em grupo ou por meio de entidades públicas ou particulares, como partidos políticos, associações, sindicatos, conselhos municipais de saúde, de educação, de proteção a menores e adolescentes, etc.

Para efetivar a fiscalização pela sociedade, a própria Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Licitações e as demais normas que disciplinam o controle têm determinado a obrigatoriedade de que os órgãos responsáveis pelas despesas públicas atentem para os princípios da publicidade e da transparência, levando as informações necessárias aos cidadãos por meio das mais variadas formas de comunicação. (OLIVEIRA, 2009)

Para Elias (2011), o exercício do poder por qualquer das funções estatais não se esgota na dimensão representativa, mas coexiste com a democracia direta, que se fundamenta na soberania popular e na cidadania, conforme art. 1º, I e II da CF/88.

Outro dispositivo importante para o controle social foi a criação da Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação – LAI, que regulamentou o direito constitucional do cidadão ao acesso a qualquer informação pública, criando mecanismos que possibilitam o recebimento de informações públicas. A LAI deve ser cumprida por todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta, dos três poderes, sejam elas federais, estaduais, distritais e municipais. A Lei também se estende as entidades sem fins lucrativos, conforme art. 2º:

Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria,

convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

De acordo com a INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – a qual o TCU faz parte), a auditoria do setor público é indispensável para a administração pública por uma questão de confiança, pois a responsabilidade de se utilizar os recursos públicos de acordo com os objetivos previstos é confiada a uma entidade e a auditoria do setor público fornece informações e avaliações independentes e objetivas para o melhor aproveitamento do recurso.

Finalizando a respeito do controle governamental, o parágrafo único do art. 70 da CF/88 estatui que qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que de alguma forma lide com recursos públicos deve prestar contas aos órgãos competentes. Dessa forma, as Organizações Sociais estão enquadradas nesse dispositivo, ficando claro que elas devem ser controladas pela administração pública.

2.2. As Organizações Sociais no Governo Federal

A crise mundial enfrentada nos anos 80 colocou em xeque o modelo econômico então vigente naquela época. Os países estavam enfrentando descontrole fiscal, redução nas taxas de crescimento econômico, aumento do desemprego e alta inflação. A Administração Pública estava sendo associada a ineficiência, pois tinha um modelo burocrático no qual o Estado desviava-se de suas funções básicas para ampliar sua presença no setor produtivo, acarretando em deterioração dos serviços públicos. Era necessária uma resposta para mudar o cenário econômico.

No Brasil, essa resposta à crise só se deu em meados dos anos 90 com a proposta de reformar o Estado com o intuito de resgatar sua autonomia financeira e a capacidade de implementar políticas públicas, limitadas pela rigidez e ineficiência da máquina pública. A ideia era reconstruir a administração com bases modernas e racionais, a chamada Administração Pública Gerencial, voltada para o controle de resultados e descentralizada para chegar ao cidadão de forma eficiente.

Para tanto, em 1995, o então presidente Fernando Henrique Cardoso determinou a criação do PDRAE (Plano Diretor da Reforma do Estado). O projeto procurou se basear em conceitos mais atuais de administração e eficiência, centrada no controle de resultados, mais

flexível e descentralizada, fazendo do cidadão um “cliente privilegiado” dos serviços prestados pelo Estado.

De acordo com o próprio PDRAE, a implementação da administração pública gerencial seria um avanço, mas não significava negar todos os princípios da administração burocrática. A mudança principal estaria na forma de controle, que deixaria de se basear nos processos e se concentraria nos resultados. O princípio da administração burocrática, que é a rigorosa profissionalização da administração, continuaria como fundamental.

Dessa forma, o Estado deveria deixar de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social pela via da produção de bens e serviços, para se fortalecer na função de promotor e regulador desse desenvolvimento. O Estado se manteria como promotor dos serviços, continuando a subsidiá-los, buscando manter o controle social direto e a participação da sociedade. (PDRAE, 1995)

Uma das maneiras encontradas para resolver o impasse da ineficiência do Estado, segundo Rodrigues (1998), foi fortalecer a parceria entre o setor público e o terceiro setor em prol da área social, em serviços não exclusivos do Estado.

De acordo com Oliveira (2009), a demanda social crescente por obras e serviços públicos, desde 1988, não tem sido atendida diretamente pelos órgãos e entidades do governo, em razão da incapacidade do Estado de supri-las. Com isso, a solução foi aumentar as transferências de recursos do governo federal para outros entes da federação e para entidades sem fins lucrativos do setor privado por meio de convênios e instrumentos congêneres.

Essa absorção dos serviços não exclusivos do Estado por um setor público não estatal, o terceiro setor, foi conhecido como “publicização”. Para o Mare (Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado), idealizador do PDRAE, publicização é um movimento portador de um novo modelo de administração pública, baseado no estabelecimento de alianças estratégicas entre o Estado e a sociedade com o intuito de atenuar disfunções operacionais e maximizar os resultados da ação social.

O projeto das Organizações Sociais (OSs), entidades do terceiro setor, é fruto desse desenvolvimento histórico-político que buscou desobstruir o Estado da burocracia, permitindo a desestatização de atividades de utilidade pública mediante contrato de gestão a ser firmado entre o Poder Público e entidades não governamentais sem fins lucrativos. (CUNHA E COSTA, 2014)

O conceito de terceiro setor é visto como oposição aos conceitos de primeiro e segundo

setor, o Estado e o mercado respectivamente. O Terceiro Setor usa recursos privados para exercer atividades de interesse público e somente tem interesse no desenvolvimento desta, sem visar lucro. As entidades do setor são de direito privado, porém usam do direito público. (COUTINHO, 2006)

As entidades de terceiro setor são denominadas entidades paraestatais ou não-estatais, pois atuam ao lado do governo, sem substituí-lo, e não integram a administração pública. Por colaborarem com atividades de interesse da coletividade, as OSs contam com o fomento do Estado por meio de permissão de uso de bens públicos, destinação de recursos orçamentários, cessão especial de servidores, dispensa de licitação nos contratos, entre outras formas de incentivo. (BARCHET, 2016)

Pelo entendimento de Meirelles (2016), a OS é um novo ente administrativo, uma qualificação ou título que a Administração outorga a uma entidade privada, sem fins lucrativos, para que ela possa receber benefícios do Poder Público, como dotações orçamentárias e isenções fiscais, para realizar alguma atividade de interesse coletivo, necessariamente.

A fim de legislar a atuação das OSs, em 15 de maio de 1998 foi sancionada a Lei no 9.637/98, que dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências.

A “Lei das OS” traça em seu art. 1º que o Poder Executivo poderá classificar como OS pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que absorvam atividades publicizáveis nas áreas dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Para que uma entidade seja qualificada como OS é necessário que se enquadre em alguns requisitos citados no art. 2º da Lei. Os requisitos são os seguintes: a) ter personalidade jurídica de direito privado; b) não ter fins lucrativos, sendo obrigatório o investimento dos excedentes financeiros nas atividades sociais, com a proibição de distribuição de bens ou parcela do patrimônio líquido a dirigentes e empregados, em qualquer hipótese; c) atuar nas áreas previstas no art. 1º da Lei (ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde); d) ter participação majoritária, no órgão colegiado de deliberação superior da entidade, de representantes Poder Público e membros da comunidade, de notória capacidade profissional e idoneidade moral; e e) obrigatoriedade na publicação, no Diário Oficial da União, de seus relatórios financeiros e de execução do contrato

de gestão;

No art. 20, a Lei das OS dispõe a respeito do Programa Nacional de Publicização – PNP, com o objetivo de estabelecer diretrizes na qualificação das organizações sociais e para assegurar que atendessem as expectativas de sua criação. As diretrizes são as seguintes:

- I. ênfase no atendimento do cidadão-cliente;
- II. ênfase nos resultados, qualitativos e quantitativos nos prazos pactuados;
- III. controle social das ações de forma transparente.

Por meio das OSs, o Estado procura redimensionar o seu tamanho, permitindo maior participação das iniciativas da sociedade civil, descentralizando seu poder e tornando-se mais eficiente, além de reduzir seus custos. Para isso, a atividade deve ser desempenhada com ênfase no cidadão, que necessita da prestação desse serviço de forma clara, transparente e objetiva. (COUTINHO, 2006)

Por outro lado, como lembra Rodrigues (1998), não se deve pensar nas OSs como solução para a crise, pois elas vivem de recursos orçamentários. A publicização foi uma estratégia administrativa para utilizar de forma mais eficiente os recursos escassos. As OSs conseguem fazer isso de três formas: primeiro, pela participação da comunidade no conselho de administração, tendo uma visão mais clara do melhor custo-benefício do recurso; segundo, pelas normas mais ágeis e flexíveis a que se enquadram; e terceiro, por terem autonomia para buscar novas formas de financiamento através da venda de bens/serviços ou doações.

Di Pietro, *apud* Barchet (2016), faz algumas críticas a respeito desse modelo de parceria do Poder Público com as Organizações Sociais. Para ela, é uma clara intenção do legislador em fugir do regime de direito público a que se submete a Administração Pública. A autora acredita que é uma forma de o Estado deixar de prestar serviços públicos, limitando-se a incentivar a iniciativa privada, porém sem a submissão das “amarras” da Administração Pública.

Di Pietro acredita que algumas regras mínimas devem ser acrescentadas à Lei das OS para que sejam classificadas em consonância aos princípios constitucionais que norteiam a gestão do patrimônio público. Ela cita as seguintes: exigência de licitação para escolher as OS, comprovação de patrimônio próprio, comprovação de qualificação técnica e idoneidade financeira, necessidade das OSs de se sujeitarem à Lei 8.666/93, estipulação de limites salariais quando for custeada pelo Poder Público e prestação de garantias pela entidade.

Porém, a grande vantagem das OSs no mercado é, exatamente, não fazerem parte da administração pública, isto é, não estarem sujeita a diversas leis que regem o setor. Esse quesito

confere maior agilidade e autonomia na aquisição de bens e serviços, tornando o processo menos custoso. (SANO, 2003)

Atualmente, o governo federal possui contrato de gestão vigente com 9 (nove) Organizações Sociais. Entre elas, 3 (três) são vinculadas ao Ministério da Educação – MEC e 6 (seis) são vinculadas ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações - MCTIC. As OSs vinculadas à União estão representadas no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 - Relação de Organizações Sociais com contrato de Gestão com a União

Nome	Ano de Criação	Vinculação	Decreto de Qualificação	Sede	Vigência do Contrato de Gestão
ACERP	1967	MEC	1997	Rio de Janeiro-RJ	2015
CEBRASPE	2013	MEC	2013	Brasília-DF	2014
CGEE	2001	MCTI	2002	Brasília-DF	2002
CNPEN/ABTLuS	1997	MCTI	1997	Campinas-SP	2010
Embrapii	2013	MCTI	2013	Brasília-DF	2013
IDSM	1999	MCTI	1999	Tefê-AM	2001
IMPA	1951	MCTI	2000	Rio de Janeiro-RJ	2001
ISD	2006	MEC	2014	São Paulo-SP	2014
RNP	1989	MCTI	2002	Rio de Janeiro-RJ	2002

Fonte: elaborado por Monici (2016), com adaptações

Para que a entidade esteja apta a receber os recursos financeiros e administrar bens do Estado, ela deve celebrar um contrato de gestão, o que será tratado a seguir.

2.3. A Fiscalização do Contrato de Gestão

Para que ocorra a formação legal do vínculo entre a entidade qualificada como Organização Social e o Poder Público, deve ser firmado um contrato de gestão. Segundo a Lei das OS, contrato de gestão é o instrumento firmado entre Poder Público e entidade qualificada para formação de parceria entre as partes para fomento e execução das atividades das áreas publicizáveis.

Para Meirelles (2016), o contrato de gestão é o instrumento jurídico básico da parceria entre as Organizações Sociais e o setor público. Contudo, ele acredita que se trata de um acordo operacional entre a Poder Público e a entidade, embora a lei denomine como um contrato.

Por outro lado, Celso Bandeira de Mello, citado por Coutinho (2006), defende que os

que os contratos de gestão são, pura e simplesmente, “contratos administrativos”. Barchet (2016) segue o mesmo entendimento quando diz que os contratos de gestão são uma espécie de contrato administrativo que, segundo ele, são atos bilaterais mediante os quais se estabelecem direitos e obrigações recíprocas, tendo como fundamento o atendimento ao princípio da autonomia da vontade, no qual se pressupõe que as partes tenham livremente aderido aos ajustes.

De uma forma mais simples, Schoenmaker (2009) conceitua o contrato de gestão como o instrumento pelo qual o Estado relaciona-se com as Organizações Sociais para formar parcerias para fomento e execução de atividades e assim regulamentar o controle.

Por ser um ato originado pela Administração Pública, os contratos de gestão devem observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme art. 37 da Constituição Federal e voto do STF no julgamento da ADI 1.923 de 2015.

O artigo 7º da Lei das OS delimita os assuntos que devem ser tratados na elaboração dos contratos de gestão, os quais estão mencionados no Quadro a seguir:

Quadro 2 – Preceitos legais para elaboração do Contrato de Gestão

Operacional	Especificação do programa de trabalho proposto pela organização social.
	Estipulação das metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução.
	Previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade.
Orçamentária	Estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais, no exercício de suas funções.
Outras	Demais Cláusulas devem ser definidas pelos Ministros de Estado ou autoridades supervisoras da área de atuação da entidade.

Fonte: elaborado pela autora baseado na Lei 9.637/98

O objetivo geral dos contratos de gestão firmados é contribuir para que os objetivos das políticas públicas sejam atingidos, com o desenvolvimento de programas de melhorias de gestão, para assegurar que o serviço prestado à sociedade seja de qualidade.

Especificando os objetivos, o contrato de gestão, segundo o Mare (1997), no âmbito interno da organização social, tem como meta servir como um instrumento estratégico, na medida em que direciona ações para o atingimento de metas e para melhorias da gestão ao cidadão-cliente. Por outro lado, no âmbito público, é um instrumento de supervisão e avaliação de políticas públicas na medida em que vincula recursos ao atingimento de metas públicas.

Barchet (2016) entende que, com a celebração do contrato de gestão, a OS se obriga a atingir metas de desempenho. Para o autor, o contrato de gestão resulta em uma restrição da autonomia da entidade, pois passará a ser controlada pelo Poder Público quanto ao alcance das

metas pactuadas. Por isso, segundo Silva (2016), pode ser considerado um instrumento de controle de resultados para verificar e garantir a consecução dos objetivos governamentais.

Como visto, a partir da celebração do contrato de gestão com o Poder Público, a entidade, agora qualificada como OS, estará apta a receber dotações orçamentárias por diferentes modalidades de fomento para o desenvolvimento de suas atividades (SCHOENMAKER, 2009). Por esse motivo, as OS estão sujeitas ao controle do Poder Público, corroborando com o parágrafo único, do art. 70 da Carta Magna que diz que:

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Diante do dispositivo constitucional exposto, não resta dúvidas a respeito da imposição feita pela Carta Magna de que as OSs devem prestar contas dos recursos públicos a elas repassados e/ou por elas gerenciados e dos serviços públicos a ela confiados, que são o resultado final daqueles. (TCDF, 2004)

A relevância material dos repasses federais para entidades sem fins lucrativos faz com que seja de suma importância controlar essas entidades para que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e em benefício público. Os dados apresentados pelo site Portal da Transparência mostram que, em 2017, R\$6.457.251.427,55 foram repassados para Entidades sem Fins Lucrativos por meio de transferências legais, voluntárias e específicas.

Quanto maior o volume de recursos públicos destinados às organizações, maior deve ser o controle sobre suas atividades, uma vez que o investimento estatal nessas empresas implica a concessão de privilégios fiscais que resultam em renúncia de receita para o Estado. (FALCÃO, 2007)

Aguiar (2011) ressalta a importância de se controlar o terceiro setor para se ter a garantia que o emprego dos recursos públicos alcance as metas estipuladas, sem que ocorram desvios, fraudes e corrupção para benefício indevido das pessoas físicas que geram as entidades paraestatais.

No entendimento do Mare (1997), o acompanhamento e a avaliação contínua dos contratos de gestão consistem na fase mais importante, pois depende dele o atingimento da sua plena eficácia. É necessário esse acompanhamento contínuo para que se possibilite redirecionamentos durante as ações e não apenas diagnósticos posteriores quando nada mais

pode ser feito.

Para tanto, algumas formas de fiscalização e supervisão foram constituídas, no que diz respeito às OS, para que o Poder Público e sociedade ponham em práticas as instâncias de controle existentes, conforme citado em tópico anterior.

É matéria da Lei das OS a execução e a fiscalização dos contratos de gestão. Segundo o art. 8º, a fiscalização dos contratos de gestão é responsabilidade do órgão ou entidade supervisora da área de atuação da atividade fomentada.

Desse modo, a entidade deve apresentar ao órgão ou entidade pública supervisora, no fim do exercício ou quando for solicitado, relatórios pertinentes à execução do contrato, bem como comparativos entre as metas pactuadas e as metas alcançadas e fazer a prestação de contas correspondente ao exercício financeiro. Os resultados atingidos serão constantemente analisados pela comissão de avaliação, indicada pela autoridade supervisora.

A comissão de avaliação é a responsável pelo controle interno da entidade. O grupo deve ser composto de acordo com o estatuto da entidade, levando em consideração os critérios básicos descritos no art. 3º da Lei, como, por exemplo, ser composto por membros do Poder Público, representantes da sociedade civil, membros eleitos entre pessoas de notória capacidade profissional e idoneidade moral, entre outros requisitos apresentados.

Por outro ponto de vista, a comissão de avaliação também pode ser vista como um instrumento de controle social, visto que há representantes eleitos da comunidade fazendo parte do grupo. A atuação popular na OS é uma forma de fiscalização bem eficaz, já que o cidadão costuma estar mais próximo da entidade e é quem usufrui do serviço prestado.

O terceiro ponto é a fiscalização efetuada por meio do controle externo, com atenção especial do Tribunal de Contas da União no presente estudo. A Lei das OS corrobora com interação que deve acontecer entre controles internos e externos, quando delimita que:

Art. 9º Os responsáveis pela fiscalização da execução do contrato de gestão, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública por organização social, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Falcão (2007) relembra a importância da atuação dos Tribunais na fiscalização das Organizações Sociais, combatendo a corrupção, o desperdício de recursos públicos e todas as formas de ineficiência da atuação estatal.

Ainda, tomando como base os entendimentos de Falcão (2007), a fiscalização do TCU

pode ocorrer em três momentos, observando em todos eles se os princípios presentes no *caput* do art. 37 da CF/88 foram bem observados:

- a. na outorga da qualificação como OS: observando se os requisitos da Lei foram obedecidos;
- b. na formalização do contrato de gestão: examinando se o conteúdo do contrato atende a todas as exigências da Lei;
- c. na execução do contrato de gestão: afim de verificar a utilização dos recursos públicos, bem como procedendo o controle de resultados.

Conforme já apresentado, o art. 70 da Constituição Federal dispõe a respeito das competências do Tribunal de Contas quanto ao controle externo, citando a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. A partir do dispositivo, Schoenmaker (2009) faz a análise dos atributos do TCU em relação às OSs, conforme Quadro 2 a seguir:

Quadro 3 - Atribuições do TCU

	Conceito	OS
Fiscalização Contábil	Fiscalização de registros sobre créditos e dotações, verificação das anotações contábeis	TCU deve fiscalizar as Demonstrações Contábeis e o tratamento dos recursos públicos recebidos pela OS
Fiscalização Financeira	Controle sobre a arrecadação da receita e realização da despesa	Aplicada com ressalvas na OS, pois o conceito de "arrecadação da receita" não lhe diz respeito
Fiscalização Orçamentária	Acompanha a fiel execução do orçamento	A OS não se submete ao regramento do orçamento público
Fiscalização Operacional	Avaliar o "modus operandi" na realização de atividades a partir das metas pré-estabelecidas	TCU deve averiguar a eficiência, eficácia e economicidade da gestão de recursos públicos e o cumprimento de metas estabelecidas para a OS
Fiscalização Patrimonial	Verificação a respeito dos bens que integram o patrimônio público	TCU deve fiscalizar os bens cedidos as OS pois a transferência não o faz perder sua natureza pública.

Fonte: Elaborado pela autora baseado em Schoenmaker (2009)

Para Junior (2011), citado por Silva (2016), os Tribunais de Contas têm buscado atuar de forma direta ou indireta na fiscalização das parcerias entre Setor Público e Terceiro Setor. Cabe investigar qual seria o modelo de controle mais adequado para a fiscalização das Corte de Contas, tendo em vista que se trata de entidades que não estão sujeitas ao regime jurídico de direito público, mas recebem e aplicam recursos públicos.

Por outro lado, para não comprometer a vantagem comparativa em relação ao mercado, a qual levou à criação dessas entidades, e tendo em vista princípios como desburocratização e

flexibilização, as OSs não devem sofrer exagerada fiscalização.

Para tanto, segundo o entendimento de Maria da Silva Oliveira (2009), a fiscalização das OSs deve ser um modo de a entidade demonstrar que cumpriu sua missão, cumpriu as metas, aplicou de maneira adequada os recursos a ela disponibilizados e atendeu às exigências legais e contábeis.

Desse modo, a prestação de contas das OSs deve ser muito mais que a demonstração econômico-financeira das origens e aplicações dos recursos. Ela tem a ver com os resultados, e com demonstrar que a entidade alcançou seu fim, que é atender de forma eficiente as demandas sociais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos, segundo Prodanov e Freitas (2013), consistem em estudar, compreender e avaliar os métodos disponíveis para uma pesquisa acadêmica, permitindo, assim, o processamento de informações para a resolução de problemas ou questões de investigação. Dessa forma, a metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas com o intuito de construir conhecimento e comprovar a validade das informações.

A técnica utilizada para alcançar os objetivos traçados da pesquisa foi a metodologia apresentada por Bardin (2006), a qual consiste em analisar os dados por meio de três fases: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento de resultados. A primeira fase consiste em organizar o material utilizado e torná-los operacionais; a segunda é a fase na qual o material é reduzido para reconfigurá-lo de acordo com os objetivos traçados; e a terceira corresponde ao tratamento dos resultados brutos, transformando-os em dados significativos e válidos para a interpretação do pesquisador.

Dessa forma, o trabalho foi feito a partir de uma pesquisa documental com análise de conteúdos emitidos pelo Tribunal de Contas da União no que diz respeito à prestação de contas anuais das OSs.

Com o intuito de alcançar o primeiro objetivo traçado para a pesquisa, sobre os argumentos do TCU e STF a respeito da fiscalização do órgão de controle externo nas OSs, foi feita a utilização do software computacional.

Segundo os entendimentos de Mozzato (2010), a validação de resultados de uma pesquisa é uma exigência básica em qualquer campo científico, seja ele qualitativo ou quantitativo. Greswell (2007 apud Mozzato, 2010) expõe que a confiabilidade e a generalização desempenham um papel menos importante na investigação qualitativa, porém Mozzato (2010) recorda que não significa que as pesquisas qualitativas não precisam apresentar critérios de validação por mais que busquem a explicação de pressupostos, para alcançar proposições sintetizadas num contexto. Para tanto, atendendo tal requisito da pesquisa científica, foi utilizado o software NVivo.

O NVivo vem sendo cada vez mais utilizado em pesquisas do tipo qualitativos no campo das ciências sociais. A finalidade da utilização do software em pesquisas é a de facilitar as análises, gerar confiança e qualificar o material coletado. Como qualquer outro programa

computacional, é necessário que o pesquisador consiga utilizá-lo da maneira correta e o alimente com dados apropriados para alcançar os objetivos traçados, ou seja, é pertinente lembrar que a utilização de softwares não exime a atuação efetiva do pesquisador. (MOZZATO, 2010)

Assim, o NVivo foi utilizado seguindo a técnica apresentada por Bardin. A fase de pré-análise consistiu na pesquisa documental no site do TCU com o objetivo de separar acórdãos pertinentes à pesquisa. Na segunda fase, exploração de material, foi feita a leitura de todos os acórdãos encontrados e da ADI julgada pelo STF a respeito da constitucionalidade da Lei das OSs, bem como a codificação do material.

Segundo Bardin (2006), a codificação é a fase de transformação dos dados brutos do texto, efetuados segundo regras precisas, que permite atingir uma representação do conteúdo para esclarecer o analista acerca das características do texto.

Para tanto, foram criadas três categorias – fiscalização, controle e supervisão – e subcategorias baseadas em palavras chaves do estudo de Falcão (2007), conforme apresentado no quadro a seguir.

Quadro 4 - Fiscalização, Controle e Supervisão das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas

Categorias	Subcategorias
Fiscalização	Contábil
	Financeira
	Orçamentária
	Operacional
	Patrimonial
Controle	Auditoria de Gestão
	Auditoria de Desempenho
	Auditoria de Conformidade
	Auditoria Operacional
	Auditoria Especial
	Finalístico
Supervisão	Legalidade
	Legitimidade
	Economicidade
	Eficiência
	Contas Anuais
	Análise das Metas
	Indicadores de Desempenho

Fonte: elaborado pela autora baseado em Falcão (2007) e Bardin (2011)

Por fim, na terceira etapa, foi realizada o tratamento dos resultados obtidos por meio do

NVivo. Foram pesquisadas as três categorias no *software* e este sistematizou em forma de *word tree* (árvore de palavras) todas as vezes que essas categorias foram citadas nos acórdãos selecionados, bem como o contexto as quais foram inseridas.

A análise foi realizada por meio das *word tree* confeccionadas pelo *software* e sistematizado conforme as subcategorias apresentadas anteriormente com intuito de apresentar os argumentos utilizados pelo TCU para fundamentar as auditorias realizadas nas OSs.

Por outro lado, o segundo objetivo do trabalho foi analisar a prestação de contas das OSs através de um fluxo de processos. O objetivo do fluxograma é representar graficamente o procedimento do processo de contas, buscando demonstrar o processo realizado pelo TCU de forma mais lúdica para melhorar o entendimento da informação. Para tanto, foi utilizado o Microsoft Word para a diagramação dos resultados obtidos a partir da análise de Decisões e Instruções Normativas emitidas pela Corte de Contas.

Na próxima seção serão abordadas a apresentação dos dados analisados e a análise dos resultados.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1. Organização do Tribunal de Contas da União

O controle externo, como visto anteriormente, é exercido pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas da União. Dessa forma, o controle e a fiscalização dos Contratos de Gestão de Organizações Sociais que recebem recursos públicos para manutenção de suas atividades ficam a cargo desses órgãos.

Segundo o site do TCU, a missão da Corte é acompanhar a execução orçamentária e financeira do país, contribuindo com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade, e tendo como meta ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável.

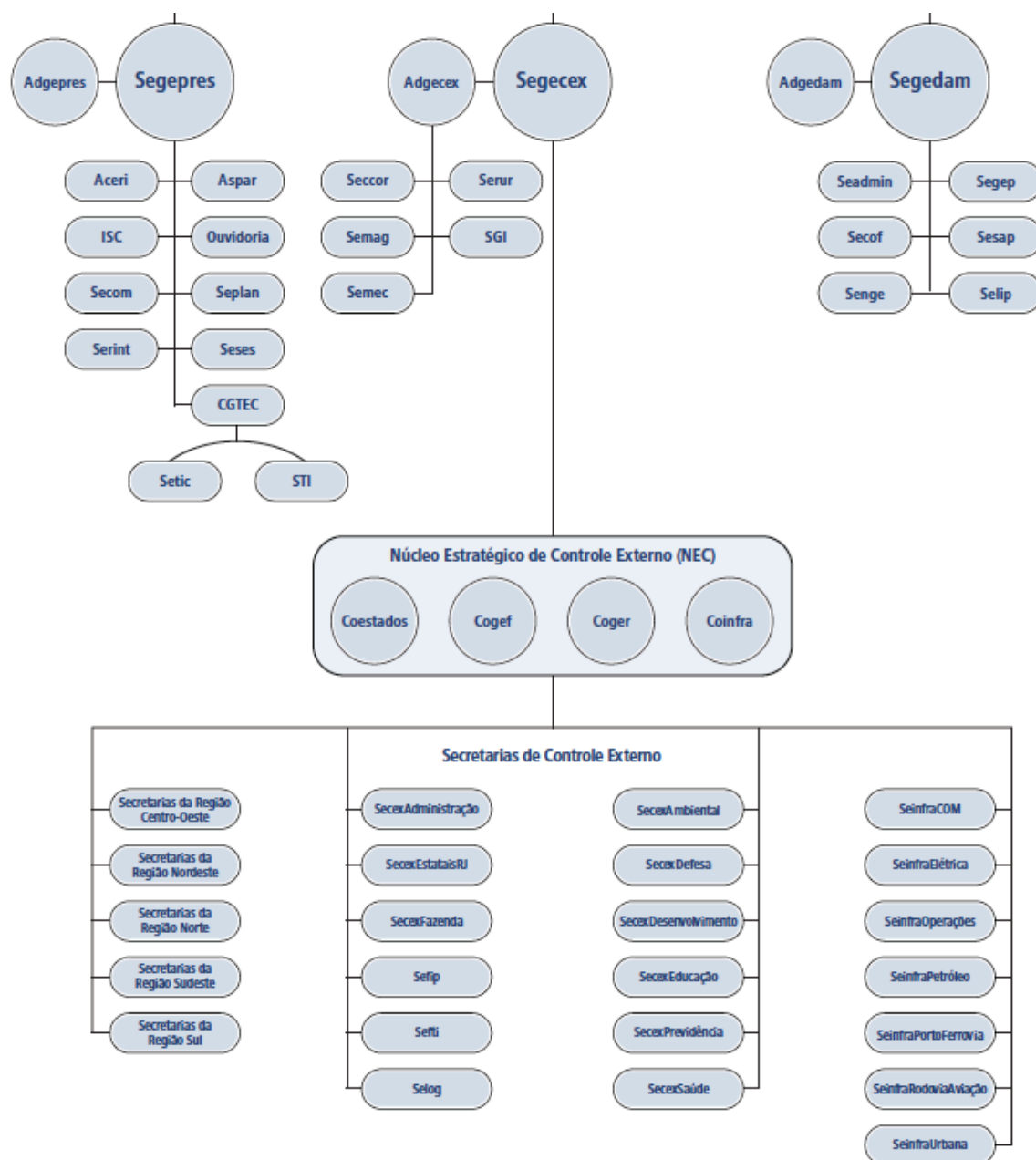
No que se relaciona ao assunto organizações sociais, é de competência do TCU julgar contas de administradores e responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. Ademais, encontram-se na jurisdição do tribunal todas as pessoas físicas e jurídicas, públicas e privadas, que:

- a) utilizam, arrecadam, gerenciam, aplicam ou administram dinheiros, bens e valores públicos federais ou pelos quais a União responde;
- b) assumem, em nome da União, obrigações de natureza pecuniária;
- c) ocasionam perda, extravio ou outra irregularidade que resultem em dano ao erário;
- d) recebem contribuições para-fiscais e prestam serviço de interesse público ou social;
- e) devem, por força da lei, prestar contas ao TCU;
- f) praticam atos que estão sujeitos à fiscalização do TCU por expressa disposição legal;
- g) aplicam quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos semelhantes.

De acordo com o Regimento Interno, o TCU é composto por órgãos – Plenário, Primeira e Segunda Câmaras, Presidente, Comissões de caráter permanente ou temporário e Corregedoria. Subordinadas à Presidência, há as Secretarias do Tribunal às quais compete prestar apoio técnico e executar serviços administrativos.

Essas Secretarias são divididas em três Secretarias-Gerais, a Secretaria-Geral da Presidência (Segepres), a Secretaria-Geral de Administração (Segedam) e a Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), esta última sendo aquela que será tratada no presente trabalho. A organização dessas Secretarias está exposta no Organograma apresentado pelo Tribunal, conforme apresentado a seguir:

Figura 1 - Organograma das Secretarias do Tribunal de Contas da União



Fonte: Elaborado pelo Tribunal de Contas da União, com adaptações

Por meio do organograma podemos ver que subordinada à Segecex encontra-se o

Núcleo Estratégico de Controle Externo, composto pelas Coordenações-Gerais. Entre elas estão: a Coordenação-Geral de Controle Externo das Unidades dos Estados (Coestados), a Coordenação-Geral de Controle Externo da Eficiência Pública (Cogef), a Coordenação-Geral de Controle Externo de Resultados de Políticas e Programas Públicos (Coger) e a Coordenação-Geral de Controle Externo de Infraestrutura (Coinfra). Subordinadas a essas Coordenações-Gerais, estão as Secretarias de Controle Externo consideradas Unidades Técnicas.

4.2. Fundamentos da Fiscalização nas Organizações Sociais

A fiscalização dos contratos de gestão é responsabilidade do TCU, por meio de suas coordenações e secretarias. O maior fundamento quanto a essa fiscalização se encontra na Constituição Federal, a qual afirma que toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, deverá prestar contas caso utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome da União assuma obrigações pecuniárias.

Com base nessas diretrizes, foram analisados dez acórdãos do TCU com decisões proferidas a respeito de OSs, além da ADI 1.923 do STF. Para tanto, os quadros e análises a seguir descrevem argumentos emitidos por ambos os órgãos a respeito da fiscalização, controle e supervisão dos contratos de gestão. Os quadros foram criados a partir da análise dos resultados obtidos por meio do NVivo, *software* utilizado.

O Quadro 4, apresentado a seguir e elaborado a partir do Apêndice A, diz respeito à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, todas de competência do controle externo, segundo a CF/88.

Quadro 5 - Fiscalização das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas

Categorias	Subcategorias	Resultado (NVivo)
Fiscalização	Contábil	SEM RESULTADO
	Financeira	SEM RESULTADO
	Orçamentária	Recursos federais repassados devem ser fiscalizados pelo TCU
	Operacional	Para a valorização do controle de desempenho, é relevante a fiscalização dos objetivos, metas e indicadores que demonstrem resultados
	Patrimonial	Alcance das metas não serve de salvo conduto para prática de atos irregulares ou ilegais na utilização do patrimônio público

Fonte: elaborado pela autora

Conforme demonstrado pelo quadro, não foram encontrados resultados nas subcategorias de fiscalização contábil e financeira. As OSs, por serem entidades privadas, não devem ser fiscalizadas com os mesmos parâmetros utilizados para os órgãos públicos. Para as OSs, a fiscalização acontece apenas nos recursos públicos que foram repassados pela União para fomento de suas atividades. Dessa maneira, a fiscalização levando em consideração esses dois quesitos não é relevante para a auditoria do Tribunal. Contudo, não significa que a entidade estará apta para praticar atos ilegais por não estarem sujeitas a fiscalização.

A fiscalização orçamentária está assegurada ao Tribunal de Contas por haver aplicação de recursos federais, cabendo à Corte fiscalizar esses recursos com foco no atingimento de resultados pela Organização Social. Mesmo que a contratação da OSs se dê no âmbito estadual ou municipal, não se findará a competência do TCU de fiscalizar a entidade, no caso de utilização de recursos federais para fomento dos serviços prestados.

Por outro lado, a fiscalização operacional busca satisfazer um dos maiores objetivos da reforma gerencial: a valorização do controle de desempenho. Para tanto, cabe ao TCU fiscalizar a execução do contrato a partir de objetivos, metas e indicadores bem fixados e cabe às OSs a apresentação de relatórios pertinentes com comparativos específicos das metas propostas e resultados alcançados. Por meio da fiscalização operacional, o tribunal consegue identificar situações indevidas e o não cumprimento das metas estipuladas.

Por último, a fiscalização patrimonial. Para o TCU, o alcance das metas pactuadas no contrato de gestão não serve de salvo-conduto para que as OSs pratiquem atos irregulares ou ilegais na utilização do patrimônio público. A disponibilização do patrimônio público para uma entidade privada como forma de fomento não tira desse o caráter de bem público, ou seja, o Tribunal deve fiscalizar a utilização, se for o caso.

Por outro lado, há as formas de controle exercida pelo TCU e os diversos mecanismos utilizados pelo Tribunal para garantir o melhor uso do recurso público.

Quadro 6 - Controle das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas

Categorias	Subcategorias	Resultado (NVivo)
Controle	Auditoria de Gestão	Englobado de controle de legalidade e controle de resultados
	Auditoria de Desempenho	Ênfase no controle de resultados, tirando o foco do processo
	Auditoria de Conformidade	Exame para averiguar a conformidade dos atos praticados nos contratos de gestão, à luz do regime jurídico aplicável à matéria
	Auditoria Operacional	As propostas de aprimoramento do TCU buscam garantir a efetividade dos contratos de gestão
	Auditoria Especial	SEM RESULTADO
	Finalístico	O Tribunal deve adequar seus trabalhos na verificação de resultados e levando em consideração o regime que as OS se submetem

Fonte: elaborado pela autora

O Quadro 5, conforme resultados apresentados no Apêndice B, foi dividido em seis subcategorias relativas às formas de auditorias realizadas pelo Tribunal.

A primeira, Auditoria de Gestão, compreende tanto o controle de legalidade quanto o controle de resultados. A parceria entre as entidades privadas e o Poder Público aumenta a complexidade na implantação de políticas públicas, exigindo maior preparo do governo para gerir os contratos. Ademais, para promover maior eficiência na prestação de serviços de interesse público é necessário examinar a governança do órgão supervisor sob o aspecto da gestão de riscos e controle internos, com instrumentos utilizados para pactuação de metas, avaliação, adequação e confiabilidade dos indicadores de desempenho e qualidade dos serviços e produtos associados aos objetivos estratégicos do contrato de gestão.

Seguindo, a Auditoria de Desempenho segue a sistemática de dar maior enfoque às mudanças estabelecidas pela reforma gerencial. Por isso, a administração pública deve se concentrar no controle de entidades privadas quando há a transferência do gerenciamento de recursos públicos, visto que a Administração Pública, na figura do TCU, deve estar preparada para controlar os contratos. Caso contrário, haverá grandes riscos de que a população veja uma piora na qualidade do serviço prestado e de que os recursos sejam desperdiçados ou desviados.

Por outro lado, há a Auditoria de Conformidade. Nesta, o padrão avaliador do controle externo é o fiel cumprimento do contrato de gestão, no qual estão fixados os objetivos e metas da entidade. A concepção de Organização Social apresenta indissociável ideia de controle externo de resultados, periódico e posteriori, tendo por fim a verificação da execução do contrato de gestão. Além disso, para o TCU, o alto valor dos repasses da União para as OSs

também evidencia a relevância do controle por parte de órgãos de controle com foco nos aspectos de conformidade.

Complementando os outros exames, há a Auditoria Operacional, a qual busca aprimorar a administração pública para garantir a efetividade dos contratos de gestão. A ideia é que não é possível avaliar o cumprimento de resultados e legalidade dispensando o exame de parâmetros que devem ser estabelecidos na celebração de contratos de gestão.

Em relação à Auditoria Especial, também não foram encontrados resultados relevantes que pudessem explicar o controle do Tribunal.

Por último, o Controle Finalístico que deve ser o maior foco do TCU quando se tratar de Organizações Sociais. As OSs não podem se abster do controle de resultados, visto que são vinculadas a um regime normativo com controle do Estado. O TCU, como órgão de controle externo, deverá se adequar à redução do espectro normativo a que se submetem as OSs, pois essas não estão marcadas pela submissão ao regime jurídico de direito público. Essa flexibilização traz maior possibilidade de se adotar o regime gerencial, sem amarras e exagerado normativismo. Ou seja, a conclusão do TCU a respeito do tema é que o órgão deve se adequar ao controle finalístico das OS, baseando-se em parâmetros objetivos constantes do contrato de gestão.

Como visto, a preponderância consiste no controle finalístico com a busca de resultados, o que não significa que as OSs estão dispensadas de cumprir os parâmetros legais. No sistema brasileiro, controle de legalidade e controle de eficiência devem coexistir. O que deve acontecer é o TCU se adequar à natureza da entidade fiscalizada.

Em uma última análise, foram considerados conceitos relacionados com a supervisão do Tribunal de Contas. O Quadro 6 foi elaborado a partir do resultado apresentado no Apêndice C. Foram utilizadas subcategorias relacionadas aos parâmetros de análise das contas das Organizações Sociais.

Não foram encontrados resultados em três dessas subcategorias: Legitimidade e Economicidade. Mais uma vez, não podemos afirmar que o TCU não exerce supervisão de legitimidade ou economicidade nas OSs. As OSs devem se atentar aos preceitos desses dois princípios da administração no que se refere aos recursos públicos.

Quadro 7 - Supervisão das Organizações Sociais pelos Tribunais de Contas

Categorias	Subcategorias	Resultado (NVivo)
Supervisão		Exigência de constituição de Conselho de Administração, dentro dos parâmetros, para não perder instrumentos de garantia da atuação dentro de limites legais
	Legalidade	
	Legitimidade	SEM RESULTADO
	Economicidade	SEM RESULTADO
	Eficiência	O TCU, por meio de propostas acordadas, busca aprimorar a atuação da administração pública para garantir a eficiência dos contratos de gestão firmados
	Contas Anuais	As contas anuais das entidades devem ser apresentadas de forma a possibilitar a avaliação sistêmica da gestão da entidade.
	Análise das Metas	Ausência ou inadequação na análise de metas representa uma oportunidade de desvios de recursos públicos
	Indicadores de Desempenho	O modelo das OSs só trará resultados efetivos se o poder público desempenhar adequadamente suas funções para definição de indicadores e metas

Fonte: elaborado pela autora

Quanto às outras subcategorias analisadas perante a supervisão do TCU, temos em primeiro a Legalidade. A supervisão nesse quesito é importante para garantir os controles legais, como visto anteriormente. Para o TCU, é importante a constituição do Conselho de Administração como forma de aprimorar a governança das entidades e fortalecer a supervisão sobre elas. Sem esse colegiado, poderia haver perdas consideráveis de instrumentos para garantir que as OSs atuassem dentro dos limites legais. Em suas auditorias, o TCU focou bastante na formação desses conselhos para garantir que sejam formados de acordo com os parâmetros legais previsto na Lei das OSs.

Para garantir a eficiência, o TCU propõe, em seus relatórios, melhorias para que as OSs cumpram seu papel, atuando e atendendo o cidadão de forma eficiente. Os Conselhos de Administração, além de agir na supervisão de legalidade, também agem na supervisão para que as OSs entreguem resultados na qualidade exigida.

Em relação às Contas Anuais, o TCU cobra em suas auditorias que as entidades jurisdicionadas prestem contas de forma transparente e efetiva, possibilitando a avaliação sistêmica da gestão e do alcance de objetivos.

As duas últimas subcategorias analisadas representam o maior foco dos trabalhos realizados pelo Tribunal de Contas. Mais uma vez cinto a reforma gerencial, com objetivos traçados para alcançar resultados, é de extrema importância a Análise de Metas e Indicadores de Desempenho nas Organizações Sociais.

A ausência ou inadequação das metas e indicadores contidos nos contratos de gestão, juntamente sem uma devida supervisão e avaliação das ações realizadas por meio dessas entidades, há grandes chances de os serviços prestados não atenderem a todos os requisitos de qualidade, eficiência, economicidade, eficácia, efetividade, equidade, representando uma oportunidade de desvios de recursos públicos.

Para desempenhar bem as responsabilidades atribuídas, as OSs devem compreender os objetivos almejados e tenham comprometimento com eles. Para tanto, a definição de metas e indicadores é de total importância, assim como o controle de resultados. Quanto ao TCU, esta precisa desempenhar adequadamente suas funções de fiscalização e controle da execução dos contratos.

Os Indicadores de Desempenho devem avaliar os resultados do contrato de gestão e levar em consideração a atividade específica da OS. Como forma de ilustrar, por exemplo, em uma OS da área de pesquisa, a relação entre o número total de supervisionados no período e o número de pesquisadores internos fornece uma medida relevante do desempenho daquela OS em sua atividade específica, por meio do cotejo entre resultados gerados e recursos alocados.

A fim de sempre buscar melhorias, as recomendações do Tribunal dizem respeito a melhorias nos indicadores de desempenho, sistemática de avaliação, sempre abrangendo as quatro dimensões de desempenho - eficácia, eficiência, efetividade e economicidade.

Assim sendo, o Tribunal de Contas atua de forma integrada em todas essas áreas citadas – fiscalização, controle e supervisão – buscando garantir o melhor aproveitamento dos recursos e o melhor fornecimento de serviços por Organizações Sociais contratadas com recursos federais.

Com o intuito aperfeiçoar o entendimento quanto à atuação do Tribunal, quanto à fiscalização, controle e supervisão, o tópico a seguir tratará dos procedimentos adotados pelo TCU para assegurar a eficiência da fiscalização das OSs e assim, garantir que o recurso público traga bons resultados para a sociedade.

4.3. A Fiscalização pelo Tribunal de Contas

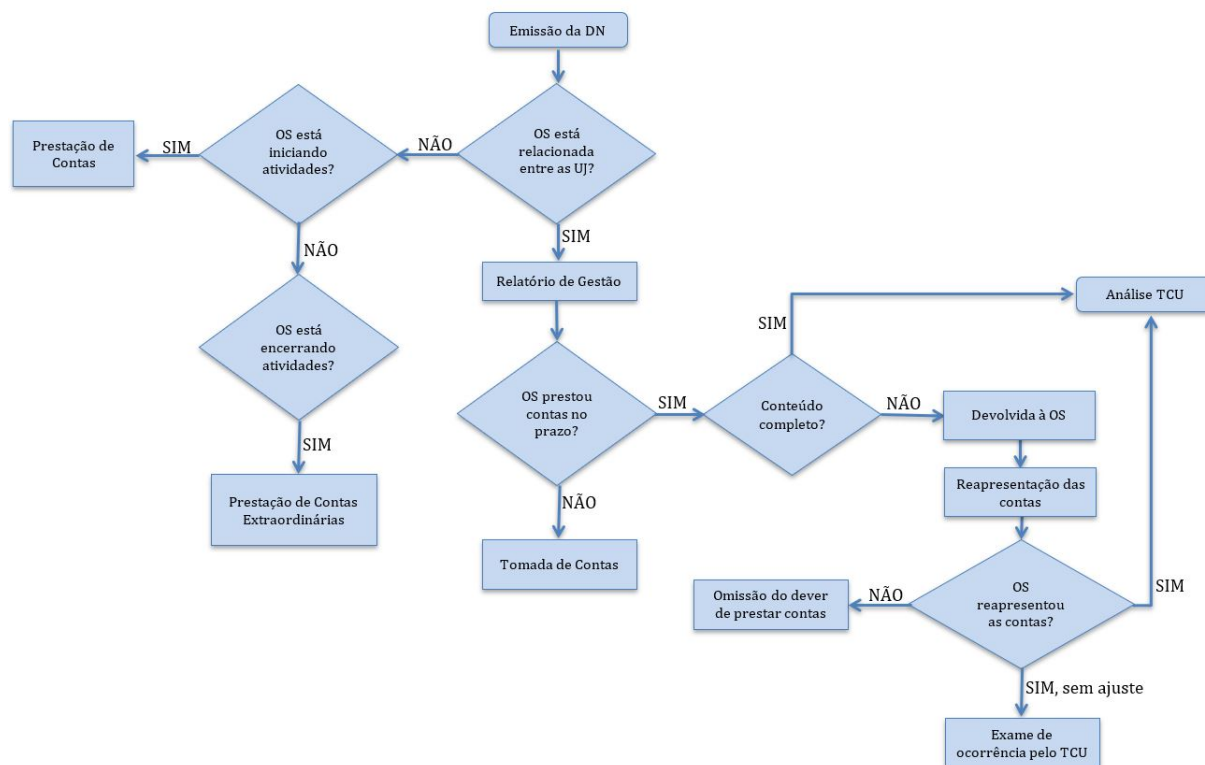
Os procedimentos técnicos dos processos de contas são estabelecidos pelo Tribunal através de normativos internos. Para a prestação de contas do exercício de 2018 as entidades passíveis de fiscalização pelo TCU devem se atentar a três normativos: a Instrução Normativa TCU nº 63/2010 (IN), a Resolução TCU nº 234/2010 e a Decisão Normativa TCU nº 170/2018 (DN).

A IN foi criada para estabelecer normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituem os processos de contas. A Resolução estabelece diretrizes que devem ser observadas pelas unidades internas na elaboração de normas para o tratamento dos conteúdos relacionados à prestação de contas. Em terceiro, a DN dispõe acerca das unidades cujos dirigentes devem prestar contas a respeito do exercício de 2018 e especifica forma, conteúdos e prazos de apresentação.

Levando em consideração o objeto desse trabalho, as Organizações Sociais não têm processo de contas específico, sendo os procedimentos técnicos os mesmos criados para as outras entidades da Administração Pública. Porém, como as OS podem receber outros tipos de recursos que não são públicos, elas prestarão contas apenas das parcelas de recursos públicos que utilizarem.

Segundo a IN, processo de contas é o processo de trabalho do controle externo para avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas sob jurisdição do tribunal de contas. O fluxograma apresentado a seguir representa o processo de prestação de contas por parte da Organização Social para as contas referentes ao exercício de 2018.

Figura 2 - Processo de Prestação de Contas pelas Organizações Sociais



Fonte: Elaborado pela autora

Para a OS, o primeiro passo é verificar a Decisão Normativa (DN) emitida anualmente pelo Tribunal para o exercício em questão. A emissão da DN é de responsabilidade da Segecex e deve observar os planos estratégicos e diretrizes do TCU e o plano anual de fiscalização. Nela serão relacionados os documentos e informações que deverão ser apresentados pela OS a respeito do exercício, assim como todas as unidades que deverão prestar contas de suas gestões.

Em 2018 foram incluídas seis OSs no rol de unidades prestadoras de contas (UPC), sendo elas a Associação Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial (Embrapii), a Associação Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada (Impa), a Associação Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP), o Centro de Gestão e Estudos Estratégicos (CGEE), o Centro Nacional de Pesquisa em Energia e Materiais (CNPEM) e o Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá (IDSM).

Mesmo que uma OS não esteja relacionada na DN, o dirigente máximo deverá levar em consideração se a mesma está iniciando ou encerrando suas atividades. No primeiro caso, não haveria como o TCU relacioná-la no ano anterior e, por esse motivo, por regra, estarão incluídas nas UPC do período. No segundo caso, as OS que estiverem encerrando as atividades deverão fazer a Prestação de Contas Extraordinária contendo documentos e informações relativos às

providências tomadas para encerramento das atividades, em especial sobre os termos de transferência patrimonial de bens cedidos e a situação dos processos administrativos não encerrados.

Dessa forma, as OSs relacionadas e aquelas que estão iniciando suas atividades devem prestar contas por meio do Relatório de Gestão (RG), sendo este o conjunto de documentos, informações e demonstrativos organizados de forma a permitir uma visão sistêmica do desempenho e conformidade da gestão dos responsáveis pela OS. O RG deve informar, no mínimo, os objetivos e metas definidos para o exercício, os resultados alcançados e as estratégias, governança e a alocação de recursos utilizados para alcance dos resultados e justificativas para os objetivos e metas não atingidos. Juntamente com o RG, a OS deve apresentar o rol de responsáveis (titulares e substitutos) e relatórios e informações especificadas no sistema de prestação de contas online do Tribunal, o e-Contas. Todos esses documentos devem ser entregues pelo e-Contas e ficará disponível para consultas pela sociedade.

As OSs relacionadas terão até o dia 31/05/2019 para fazerem suas prestações de contas no sistema, referentes aos recursos públicos utilizados no exercício de 2018. A apresentação tempestiva do RG e demais informações estabelecidas configuram o cumprimento da obrigação de prestar contas. A inobservância dos prazos previstos poderá configurar omissão no dever de prestar contas e o TCU irá proceder com a Tomada de Contas.

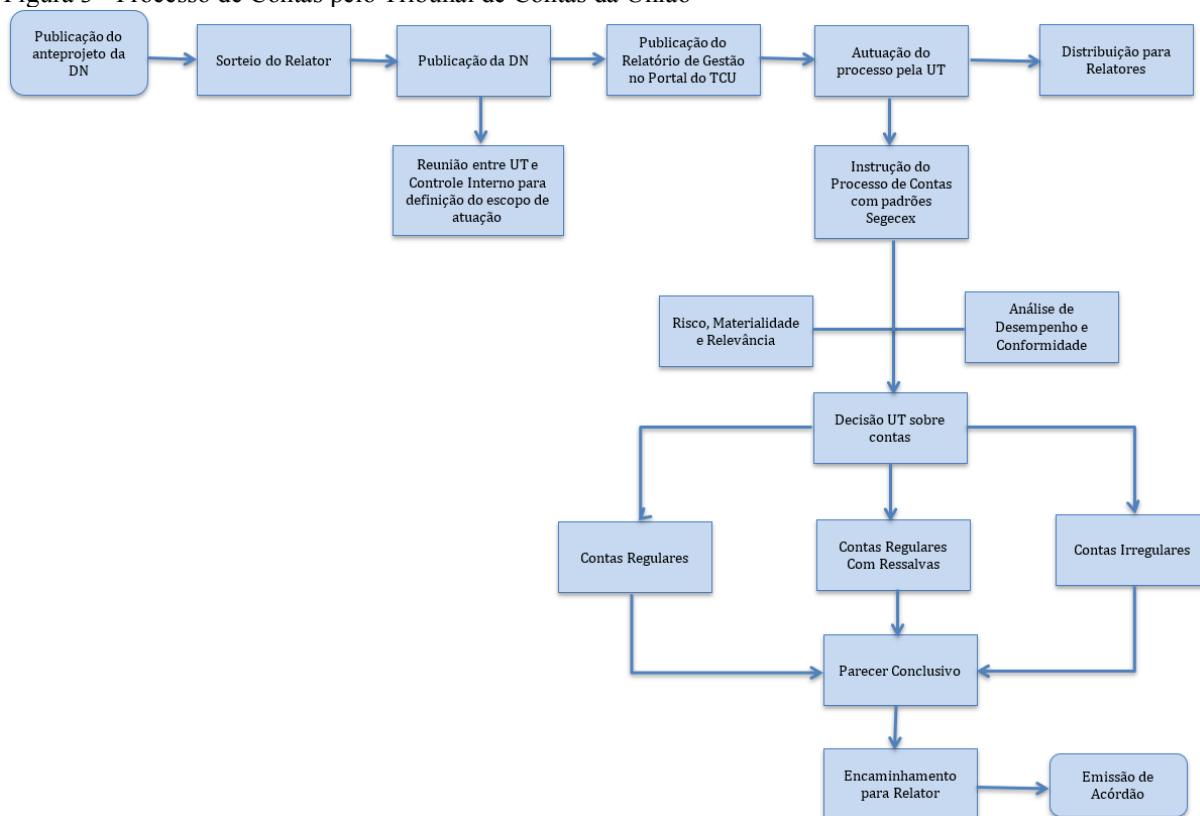
Como forma de orientar as UPC na prestação de contas, o TCU, por meio da Decisão Normativa, traz sugestões de redação para os grandes temas que devem estar no Relatório de Gestão e as diretrizes que devem ser observadas pela entidade. Por meio destes anexos, a UPC consegue ter uma visão mais clara do que deve apresentar em seu RG e como deverá apresentar as informações.

Uma vez que as OSs fizerem a prestação de contas, o TCU analisará se as informações abrangem a totalidade da gestão, possibilitando o exame da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão. Caso o conteúdo não esteja completo segundo as normas estabelecidas pela DN, o RG é devolvido para a OS para ajustes e é estabelecido novo prazo para a reapresentação das contas. Após a reapresentação, o TCU analisará se a OS atendeu às demandas estabelecidas. Caso a OS não reapresente o RG ou reapresente sem ajustes, o TCU realizará o exame de ocorrência ou poderá, também, configurar omissão no dever de prestar contas. Por outro lado, se a reapresentação tiver atendido às demandas, o RG passará para a análise pelas Unidades Técnicas do Tribunal (UT).

Com o intuito de exemplificar como deverá ser a Prestação de Contas pelas UPC, o TCU disponibiliza um modelo piloto com o modelo de relatório de gestão para o ano. Para orientar a elaboração do relatório do exercício de 2018, está disponibilizado no *site* do TCU o Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda atualizado com as normas de 2018.

Em um outro plano, há a atuação específica das UT do TCU a respeito de todo o processo de contas do Tribunal. Dessa forma, o seguinte fluxograma representa o trabalho do controle externo para avaliar e julgar o desempenho e a conformidade das contas das entidades abrangidas na jurisdição do TCU.

Figura 3 - Processo de Contas pelo Tribunal de Contas da União



Fonte: Elaborado pela autora

No âmbito do Tribunal de Contas, o processo começa antes da publicação da Decisão Normativa. Antes da publicação, é constituído um anteprojeto com critérios a serem aprovados em plenário. As Unidades Técnicas fazem uma seleção preliminar das unidades jurisdicionadas que terão processos de contas constituídos para julgamento, mediante aplicação de metodologia específica e aprovada pela Segecex. Esses anteprojetos são remetidos à Presidência para sorteio do relator.

Após a publicação final da Decisão Normativa, as UT devem se reunir com as unidades de controle externo responsáveis para definir o escopo de atuação de cada órgão durante o processo de contas.

Assim que as OS prestarem contas de acordo com as normas já especificadas anteriormente, as UT devem publicar, no Portal do Tribunal na internet, os RG das unidades para consultas populares. O próximo passo da UT é autuar o processo de conta na forma de processo eletrônico, conforme modelo da Segecex, e distribuir para o relator responsável.

A partir desse momento, começa de fato a análise das contas apresentadas pela entidade ao TCU. A instrução de processo de contas, segundo a Resolução 234/2010, é a realização pela UT dos procedimentos necessários e suficientes para emitir parecer conclusivo quanto a regularidade ou não das contas. A UT deve examinar o desempenho e a conformidade da gestão dos agentes responsáveis de acordo com as normas adotadas, sempre aprovadas pela Segecex, utilizando todas as peças relacionadas ao processo de prestação de contas das OS.

Com o objetivo de se decidir a respeito das informações apresentadas pela OS, as UT devem avaliar a gestão a partir de exames de conformidade e desempenho. O primeiro, exame de conformidade, trata da análise da legalidade, legitimidade e economicidade e o segundo, exame de desempenho, trata da análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade.

A UT também deve levar em consideração alguns critérios como risco, materialidade e relevância. O risco é medido pelas consequências e probabilidades de ocorrer o fato; a materialidade está relacionada ao volume de recursos; e a relevância é relacionada a um fato importante, mesmo que imaterial ou economicamente insignificativo.

A partir desses quesitos, a UT poderá decidir e dar seu parecer a respeito do RG das entidades analisadas. As contas poderão ser julgadas, segundo a Lei Orgânica do TCU, em:

I- regulares, se expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II- regulares com ressalva, quando evidenciarem improbidade ou outra falta de natureza formal que não resulte em dano ao erário;

III- irregulares, quando comprovada omissão no dever de prestar contas, prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou infração à norma legal, se resultarem em dano ao erário em ato ilegítimo ou antieconômico ou que aconteça desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Após a análise das contas, a UT emitirá um Parecer Conclusivo com sua opinião e irá encaminhar para o Ministro Relator. Caso a Unidade Técnica decida por julgar as contas regulares com ressalva ou irregulares, os fatores motivadores deverão ser expressos em uma matriz específica da Segecex. Em caso de julgamento pela irregularidade, deverá constar item específico no encaminhamento com minuta do aviso de ciência do fato sob investigação, a ser expedido pelo Relator.

Dessa forma, as OS sofrerão consequências diferentes conforme a decisão emitida a respeito de suas contas. O julgamento pela regularidade das contas implicará na quitação plena do responsável, seguida de publicação no Diário Oficial da União.

O julgamento pela regularidade com ressalvas resultará em quitação ao responsável com determinação para adotar medidas para corrigir as faltas identificadas e prevenir outras ocorrências semelhantes. O acórdão emitido deverá indicar um resumo dos motivos que levaram a ressalva das contas.

Por último, para as contas julgadas irregulares, o Relator ou o Tribunal analisarão as responsabilidades, individual ou solidária, e definirão, se for o caso, o débito e/ou multa, além da emissão de documentação pertinente ao MPU para ajuizamento de ações civis e penais cabíveis.

Os acórdãos proferidos no processo devem conter indicação dos responsáveis, indicação da OS analisada e o exercício a que se referem, a matriz contendo as determinações ou recomendações no caso de regularidade com ressalva, entre outros assuntos pertinentes a fiscalização das contas.

Para o Tribunal de Contas da União, esse processo de exame e julgamento de tomadas e prestação de contas anuais é a expressão máxima do poder controlador do TCU, pois permite exercer juízo sobre a gestão dos responsáveis pela administração de recursos públicos federais, bem como fazer determinações e imputar sanções, as quais não são recorríveis, no mérito, a outro órgão que não o próprio Tribunal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fiscalização por parte do Poder Público nas Organizações Sociais é de extrema importância para garantir o uso eficiente dos recursos públicos repassados a essas entidades. A fiscalização realizada pelo TCU foi o mecanismo escolhido no presente trabalho, dada as atribuições destinadas a esse órgão pela Constituição Federal de 1998 no que diz respeito à prestação de contas das pessoas que gerenciam recursos públicos, entre elas as OSs.

Dessa forma, este trabalho buscou descrever a fundamentação na qual o TCU se baseia em suas fiscalizações, no que tange às OSs, por meio de argumentos utilizados pelo próprio Tribunal em seus acórdãos e demonstrar a sistemática de como essa fiscalização acontece. A metodologia aplicada foi a pesquisa documental e os dados foram coletados por meio de pesquisas no *site* do órgão.

Os dados encontrados demonstraram que o Tribunal de Contas da União não tem uma sistemática específica para fiscalizar os recursos repassados pela União para as OSs, fazendo com que essas entidades de direito privado sejam fiscalizadas conforme os padrões de entidades totalmente de direito público.

No entanto, o TCU tem buscado adaptar suas auditorias à natureza dessas entidades privadas. A constatação dessa afirmação foi obtida a partir da análise dos acórdãos do TCU e da ADI julgada pelo STF. A ideia original das Organizações Sociais buscava exatamente transferir serviços não exclusivos do Estado com o objetivo de permitir a descentralização dos serviços, pressupondo que esses serviços seriam realizados de forma mais eficiente por entidades privadas em prol da sociedade.

Para buscar esses resultados de forma mais eficiente, o TCU se concentra principalmente em controle de resultados e finalísticos quando o assunto é fiscalização de Organizações Sociais. A partir dos resultados obtidos a partir do *Software Nvivo* utilizado, concluímos que a predominância das ações do Tribunal é em relação aos resultados, na eficiência, desempenho, finalidade, análise de metas e de indicadores de desempenho.

A adaptação que o TCU tem desenvolvido também pode ser notada através dos resultados que não foram encontrados por meio dos documentos analisados. As fiscalizações contábeis e financeiras deram espaço às fiscalizações operacionais, a legitimidade e a

economicidade à eficiência. É sempre importante lembrar que a falta de resultados não quer dizer que não há fiscalização, controle e resultado nessas subcategorias citadas.

Essas adaptações, segundo o TCU, demonstram a capacidade do órgão de responder às demandas da sociedade, à transparência das ações do poder público e à responsabilidade dos agentes e administradores pelos seus atos, transcendendo ao conceito de prestação de contas tradicional. Dessa forma, o TCU consegue determinar quais aspectos de gestão serão examinados e cobrados de forma mais severa dos administradores dos recursos públicos, instrumentalizando o controle e permitindo uma percepção mais elaborada de como se deve dar o controle das contas de acordo com a natureza da entidade fiscalizada.

As limitações encontradas foram os poucos documentos e legislações encontrados, que podem ter causado a falta de resultados quanto à fiscalização contábil e financeira, o controle por meio de auditoria especial e a supervisão a respeito da legitimidade e economicidade.

Apesar das limitações, este trabalho contribui para avaliar como o TCU tem executado a fiscalização de Organizações, bem como sinalizar aspectos que não obtiveram resultados para buscar novas formas para que abarquem as áreas que não trouxeram respostas. Além disso, os fluxos de processos apresentados e criados a partir dos normativos internos do Tribunal ilustram de forma mais clara e mais didática como ocorre esse processo de fiscalização.

Como sugestão para pesquisas futuras, propõe-se um estudo sobre a auditoria efetuada pelo Tribunal de Contas da União, abarcando os parâmetros e métodos utilizados pelas unidades técnicas relacionadas às áreas de atuação das Organizações Sociais Federais.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Ubiratan Diniz de. **A Administração Pública sob a perspectiva do controle externo** / Ubiratan Diniz de Aguiar, Marcio André Santos de Albuquerque, Paulo Henrique Ramos Medeiros; prefácio de Jorge Ulisses Jacoby Fernandes. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- BARCHET, Gustavo. **Direito Administrativo**. 3. Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.
- BARDIN, L. (2006). **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20/07/2018
- BRASIL. Lei de Acesso a Informação, Lei no 12.527, de 18 de Novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 20/09/2018
- BRASIL. LEI Nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9637.htm> . Acesso em: 20/07/2018.
- Brasil. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado/Secretaria da Reforma do Estado Organizações sociais. / Secretaria da Reforma do Estado. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, 1997. 74 p. (Cadernos MARE da reforma do estado; v. 2)
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1952/2007 – Plenário. Relator: Ubiratan Aguiar. Administrativo, 19 de Setembro de 2007.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3239/2013 – Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Relatório de Auditoria Operacional, 27 de Novembro de 2013.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1786/2014 – Plenário. Relator: Benjamin Zymler. Representação, 09 de Julho de 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2832/2014 – Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Pedido de Reexame, 22 de Outubro de 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3226/2014 – Plenário. Relator: André Luís de Carvalho. Auditoria, 19 de Novembro de 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3304/2014 – Plenário. Relator: André Luís de Carvalho. Auditoria, 26 de Novembro de 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 313/2015 – Plenário. Relator: Marcos Bemquerer Costa. Representação, 11 de Agosto de 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5236/2015 – Segunda Câmara. Relator: Raimundo Carreiro. Recurso de Reconsideração em Prestação de Contas, 11 de Agosto de 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 352/2016 – Plenário. Relator: Benjamin Zymler. Relatório de Auditoria, 24 de Fevereiro de 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2057/2016 – Plenário. Relator: Bruno Dantas. Solicitação do Congresso Nacional, 10 de Agosto de 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa 170/2018. Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução 234/2010. Estabelece diretrizes a serem observadas pelas unidades internas do Tribunal na elaboração das normas previstas em Instrução Normativa do TCU e no tratamento das peças e conteúdos relacionados à prestação de contas das unidades jurisdicionadas. 1º de Setembro de 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa 63/2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei n 8.443, de 1992. 1º de Setembro de 2010.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Internal Control – Integrated Framework . New York: AICPA, 1992.

CONTROLE; **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa**, 2008-2013, Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo>. Acesso em: 20/09/2018

COUTINHO, N. N. As organizações sociais e o contrato de gestão. **Revista de Direito Público**,

Londrina, v. 1, n. 2, p. 25-40, mai/ago 2006.

CUNHA, Bruno Santos; COSTA, Renato Saeger Magalhães. Organizações Sociais e Contratação de Pessoal: características e objetivos precípuos. **Revista Controle - doutrinas e artigos**, [S.l.], v. 12, n. 1, p. 56-68, dez. 2014. ISSN 2525-3387

DISTRITO FEDERAL. **Tribunal de Contas. Contratos de gestão: metodologia de acompanhamento e controle e sua aplicação**. Brasília : Seção de Documentação, 2004.

ELIAS, Gustavo Terra. Controle Democrático de Contas Públicas: A Importância da Sinergia entre os Tribunais de Contas e a Sociedade. **Revista Controle - doutrinas e artigos**, [S.l.], v. 9, n. 1, p. 57-85, jun. 2011. ISSN 2525-3387

FALCÃO, Elisabeth Couto. Terceiro Setor: Fiscalização das Organizações Sociais e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público pelos Tribunais de Contas. **Revista Controle - doutrinas e artigos**, [S.l.], v. 6, n. 2, p. 59-67, dez. 2007. ISSN 2525-3387.

FERREIRA, Aline Rodrigues. **Avaliação de Riscos para a Seleção de Fiscalizações no Tribunal de Contas da União - TCU**. 2009. 73 f. Trabalho de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental (Monografia). Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 2009.

HOUAISS, A. e VILLAR, M. de S. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Elaborado no Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. Disponível em: <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#0>. Acesso em: 20 de setembro de 2018.

INTOSAI. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. ISSAI 100. 2013. Tradução para Português do Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

Maria da Silva Oliveira, Irani; Carlos Miranda, Luiz. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro** / Hely Lopes Meirelles, José Emmanuel Burle Filho. - 42. ed. / atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. - São Paulo : Malheiros, 2016.

MONICI, Maria Gabriela. **A importância do comitê de auditoria para organizações**

- sociais: o caso de uma organização social federal.** 2016. 44 f., il. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.
- MOZZATO, Anelise Rebelato. **Análise de Conteúdo como Técnica de Análise de Dados Qualitativos no Campo da Administração: Potencial e Desafios.** 2010.
- NETO, Jayme Baleeiro. **As Organizações Sociais e o Controle dos Tribunais de Contas.** 2002. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2002.
- NIYAMA, Jorge Kasumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade.** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.
- OLIVEIRA, Adelino Fernandes. **Convênios e Contratos de Repasse: Análise da Prestação de Contas pelo Controle Interno.** 2009. 73 f. Trabalho de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental (Monografia). Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 2009.
- PDRAE. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.
- PESSOA, João Gustavo de Paiva; SILVA, José Alexandre Fonseca da. Sistemas de controle externo - abordagem sobre o sistemas anglo-saxão e latino-americano. **Revista Controle - doutrinas e artigos**, [S.l.], v. 10, n. 2, p. 223-244, dez. 2012. ISSN 2525-3387.
- PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico** / Cleber Cristiano; Prodanov, Ernani Cesar de Freitas. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- REIS, Marcelo Loureiro. Reforma do estado: da Administração Burocrática à Administração Pública Gerencial: o caso brasileiro. **Revista Foco**, [S.l.], v. 7, n. 1, p. 104-137, jul. 2014. ISSN 1981-223X.
- RODRIGUES, M. C. P. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 5, Set./Out., 1998.
- SANO, Hironobu. **Nova gestão pública e accountability: o caso das organizações sociais paulistas.** Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003.

SCHOENMAKER, Janaina. **Controle das parcerias entre o Estado e o terceiro setor pelos Tribunais de Contas**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SILVA, Clayton Costa da; ANDRADE, Giovana de Albuquerque. Súmulas Relacionadas ao Controle Externo. **Revista Controle - doutrinas e artigos**. Fortaleza: TCE-CE, v. 9, n. 2, p. 149-170, dez. 2011. ISSN 2525-3387.

SILVA, Erika Medeiros e. **Indicadores de governança e de desempenho: o caso de uma organização social federal**. 2016. 63 f., il. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

SILVA, Lia de Castro. **Controle Internos e Gestão de Riscos: Estudo de Casos em Órgãos de controle da Administração Pública Brasileira**. 2009. 73 f. Trabalho de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental (Monografia). Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 2009.

APÊNDICE(S)

Os apêndices deste trabalho devem ser consultados a partir do link: bit.ly/2F7MYyo